



■ **Анатолий ПЕТРЫКИН**,  
руководитель Группы  
международного  
налогообложения и комплаенса  
АБ «ВЕГАС-ЛЕКС», к.ю.н.

**Не все вопросы, связанные с налогообложением иностранных компаний, имеют четкие ответы в Налоговом кодексе РФ. В этой связи на первый план выступает судебная практика, которая формирует позицию судов по изложенным ниже основным вопросам в спорах налогоплательщиков с налоговыми органами.**

В соответствии с п. 4 ст. 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Таким образом, отделения иностранных организаций, осуществляющие деятельность в России, с полным основанием могут ожидать в 2012 г. выездной налоговой проверки в свой адрес за предыдущие три налоговых периода, то есть за 2009–2011 гг.

#### 1. Налог на прибыль предприятий и организаций



**1.1. Возможно ли включить в состав затрат, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, расходы на изготовление визитных карточек?**

Налоговый кодекс РФ не содержит прямого ответа на данный вопрос. В связи с этим, в практике, в том числе, судебной, сформировалось несколько порой диаметрально противоположных позиций.

Согласно первой из них,

# ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИЕ РАСХОДЫ И НДС

Обзор судебной практики по некоторым вопросам налогообложения иностранных организаций

официальной, затраты на изготовление визиток нельзя учесть в целях налогообложения прибыли как рекламные расходы, поскольку они не отвечают понятию рекламы в силу того, что они предназначены для конкретных лиц (см. письмо Минфина РФ от 29 ноября 2006 г. № 03-03-04/1/801).

В то же время некоторые арбитражные суды занимают более либеральную позицию, полагая, что расходы на изготовление визитных карточек, которые содержат информацию об объекте рекламирования организации, относятся к рекламным и могут учитываться в размере, не превышающем одного процента выручки от реализации (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 октября 2008 г. № А33-14100/07-Ф02-5023/08 по делу № А33-14100/07; постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 сентября 2005 г. № А33-2033/05-Ф02-4638/05-С1).

И, наконец, Московский судебный округ полагает, что для учета в составе расходов организации затрат на изготовление визитных карточек визитные карточки должны изготавливаться для физических лиц – работников данной организации для выполнения ими своих служебных обязанностей в интересах организации.

Таким образом, если организация оплачивает расходы по изготовлению визитных карточек работникам для выполнения ими служебных обязанностей в интересах организации, то подобные расходы учитываются на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, но при соблюдении требований, установленных в п. 1 ст. 252 НК РФ.

При этом визитные карточки должны быть изготовлены для сотрудников, в должностных инструкциях которых указано, что поддержание контактов с другими организациями входит в круг их служебных обязанностей (постановление ФАС Московского округа от 19 февраля 2008 г. № КА-А41/283-08 по делу № А41-К2-22384; постановление ФАС Московского округа от 9 октября 2006 г., 13 октября 2006 г. № КА-А40/8892-06 по делу № А40-71776/05-107-530).

Поскольку по данному вопросу существуют диаметрально

противоположные позиции, а критерии разделения рекламных и прочих расходов довольно расплывчаты, то, по мнению автора, при принятии решения или консультировании клиентов следует ориентироваться на размер таких расходов у клиента, а именно: если расходы на изготовление визиток велики и превышают 1 % выручки от реализации, то можно использовать аргументы в пользу третьей позиции. Если же расходы меньше, то все-таки предпочтительнее придерживаться позиции № 2 как более консервативной.



#### 1.2. Можно ли учесть расходы на покупку алкоголя, чая, кофе, сахара, кондитерских изделий, предлагаемых клиентам?

Напомним, что в соответствии со ст. 264 НК РФ к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, к которым относятся, в частности, расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

Представительские расходы включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Данный вопрос целесообразно

рассмотреть на примере наиболее часто встречающихся частных проблем.



#### Приобретение алкогольных напитков для организации официального приема

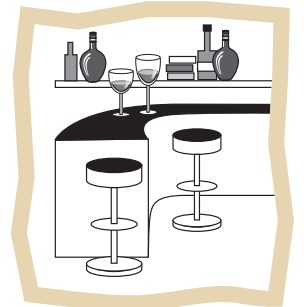
С одной стороны, официальная позиция, поддерживаемая достаточно обширной судебной практикой, гласит, что расходы на приобретение алкогольных напитков для организации официального приема могут учитываться при налогообложении прибыли в установленном размере, т.е. 4 % (письмо Минфина РФ от 25 марта 2010 г. № 03-03-06/1/176; постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30 октября 2008 г. № Ф08-6557/2008 по делу № А53-2231/2008-С5-34; постановление ФАС Центрального округа от 27 августа 2009 г. по делу № А48-2871/08-18; постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 августа 2007 г. № А56-3739/2006; постановление ФАС Уральского округа от 10 ноября 2010 г. № Ф09-7088/10-С2 по делу № А60-2408/2010-С6; постановление ФАС Северо-Западного округа от 2 февраля 2005 г. № А56-17467/04; постановление ФАС Центрального округа от 16 декабря 2005 г. № А68-АП-456/11-04).

В то же время, позиция, которую занял ФАС Северо-Западного округа в своем постановлении от 25 апреля 2005 г. № А56-32729/04, несколько расширяет пространство для маневра, поскольку указывает, что расходы на приобретение алкогольных напитков для организации официального приема могут быть учтены при налогообложении, если они произведены в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров (сделок).

На наш взгляд, все-таки стоит придерживаться пределов, установленных в НК, поскольку в противном случае спор может перетечь в судеб-

ную плоскость, что вряд ли имеет смысл, учитывая характер расходов.

#### Проведение встречи в баре или ресторане



Поскольку НК РФ не содержит разъяснений по данному вопросу, то судебная практика заняла весьма радикальную позицию, сказав, что такие расходы можно признать в качестве представительских без всяких дополнительных условий (постановление ФАС Московского округа от 12 сентября 2005 г. № КА-А40/8426-05).

#### Расходы на визовую поддержку, оплату проезда и проживания деловых партнеров, прибывших на официальную встречу

В данном случае официальная позиция Минфина РФ и правоприменительная практика разошлись во мнениях.

Финансовое ведомство в своем письме от 16 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/235 отмечает, что расходы на проживание в гостинице представитель иностранной компании не могут быть учтены в составе представительских расходов для целей налогообложения прибыли, так как данный вид расходов не предусмотрен п. 2 ст. 264 НК РФ.

В то же время, в постановлении № КА-А40/4584-11 по делу № А40-99409/10-13-522 ФАС Московского округа указал, что оформление билетов и виз не может быть квалифицировано в качестве представительских услуг, поскольку перечень данных расходов является закрытым (п. 2 ст. 264 НК РФ). Однако такие затраты подлежат учету в составе прочих расходов на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Аналогичные выводы содержит постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 1 марта 2007 г. № Ф04-9370/2006 (30552-А81-27) по делу № А81-1259/2005.



## НАЛОГИ

15

## СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

**Расходы на украшение помещений для проведения официального приема**

Согласно постановлению ФАС Волго-Вятского округа от 15 марта 2006 г. по делу № А29-1822/2005а расходы на приобретение цветов с целью оформления помещений организации для проведения официального приема лиц, участвующих в переговорах, не учитываются при налогообложении прибыли.

В то же время, постановлением ФАС Московского округа от 3 сентября 2010 А40-136245/09-114-1045 было указано, что перечень расходов, которые относятся к числу представительских, не является закрытым. Такие затраты учитываются в размере, не превышающем четырех процентов от расходов на оплату труда. Поскольку затраты налогоплательщика на цветы для украшения помещения, в котором проводился официальный прием, не превысили установленного лимита, ФАС признал правомерным учет этих расходов в составе представительских.

**Затраты на переговоры, которые не дали положительного результата**

Согласно судебной практике затраты, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, в результате которых не были подписаны соглашения, относятся к представительским расходам.

Так, в постановлении от 27 августа 2009 г. по делу № А48-2871/08-18 ФАС Центрального округа указал, что признание представительских расходов обоснованными не ставится в зависимость от наличия подписанных договоров по итогам проведенных встреч.

**Необходима ли смета для подтверждения представительских расходов?**

Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу. Лишь в ст. 252 НК РФ содержится общее требование, что все расходы должны быть документально подтверждены.

Официальная позиция заключается в том, что среди подтверждающих документов должна быть смета представи-

тельских расходов (письмо Минфина РФ от 22 марта 2010 г. № 03-03-06/4/26).

В то же время имеются судебные решения, в которых указано, что в гл. 25 НК РФ не определен перечень документов, необходимых для подтверждения представительских расходов. Поэтому применяются общие требования, содержащиеся в ст. 252 НК РФ, и наличие сметы необязательно (постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 января 2008 г. по делу № А56-338/2007; постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 августа 2007 г. по делу № А56-3739/2006).

**1.3. Расходы, связанные с обеспечением нормальных условий труда персонала**

В случаях, когда компаниями включаются в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затраты по обеспечению сотрудников питанием и питьевой водой, можно отметить следующее.

В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, относятся расходы на обеспечение нормальных условий труда, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Так, на основании ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относится стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ услуг питания, а согласно ст. 14 Федерального закона от 17 июля 1999 г. № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации» работодатель обязан обеспечить безопасные условия и охрану труда, включая санитарно-бытовое обслуживание работников в соответствии с требованиями охраны труда.

В то же время ст. 163 ТК РФ предусматривает, что к нормальным условиям труда, в частности, относятся: исправное состояние помещений, со-

оружений, машин, технологической оснастки и оборудования; своевременное обеспечение технической и иной необходимой для работы документацией; надлежащее качество материалов, инструментов, иных средств и предметов, необходимых для выполнения работы, их своевременное предоставление работнику; условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

По данному вопросу судебная практика пошла двумя различными путями.

Согласно первому из них, соответствующему официальной точке зрения, расходы на приобретение питьевой воды уменьшают налоговую базу по прибыли, если водопроводная вода непригодна для употребления и это подтверждается заключением Госсанэпиднадзора. Такая позиция отражена в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 апреля 2007 г. по делу № А13-441/2005-21, постановлении ФАС Поволжского округа от 10 июня 2008 г. по делу № А65-28948/200, постановлении ФАС Московского округа от 25 июня 2007 г., 26 июня 2007 г. № КА-А40/4983-07-07 по делу № А40-43252/06-14-220, постановлении ФАС Уральского округа от 5 сентября 2006 г. № Ф09-7846/06-С7 по делу № А60-41504/05.

В то же время есть примеры судебных решений, из которых следует, что независимо от того, пригодна водопроводная вода для употребления или нет, расходы на приобретение питьевой воды уменьшают налогооблагаемую базу по прибыли как расходы на обеспечение нормальных условий труда.

Так, постановление ФАС Московского округа от 8 апреля 2009 г. № КА-А40/231-09-2 по делу № А40-28783/08-107-86 содержит вывод о том, что расходы на приобретение чистой питьевой воды относятся к расходам на обеспечение нормальных условий труда.

**2. Налог на добавленную стоимость**

Исполнение обязанностей налогового агента в случае зачета взаимных требований

Каким образом российскому отделению иностранной компании исполнить обязанности на-

логового агента по НДС в случае зачета взаимных требований с иностранной компанией, не состоящей на учете в налоговом органе в России?

Как известно, в силу п. 1 и 2 ст. 161 НК РФ при реализации услуг иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база по НДС определяется налоговыми агентами. При этом налоговыми агентами признаются организации, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации услуги у указанных выше иностранных лиц.

Налоговый агент обязан исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. Ставка налога в силу п. 4 ст. 164 НК РФ составляет 18/118%. Согласно ст. 171 и 172 НК РФ удержанные и внесенные в бюджет налоговым агентом суммы налога подлежат вычету.

При этом для иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах России, данная обязанность исполняется налоговым агентом за счет средств таких иностранных организаций.

Однако обязанность российского отделения иностранной компании по уплате такого налога за счет собственных средств отсутствует, поскольку стороны осуществляют зачет взаимных требований, и российское отделение не выплачивает второй иностранной компании каких-либо средств.

Аналогичной позиции придерживается и Высший Арбитражный Суд РФ, указавший, что «в том случае, когда доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. В этом случае необходимая информация представляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном подп. 2 п. 3 ст. 24 НК» (пункт 10 постановления от 11 июня 1999 г. пленума ВАС РФ № 9 и пленума ВС РФ № 41 «О некоторых вопросах, связанных с введени-

ем в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Дополнительно данная позиция была подтверждена нижестоящими судебными органами, а именно было определено, что налоговый агент не обязан удерживать налог в случае, если отсутствует выплата денежных средств иностранной организации (см., например, постановление ФАС СЗО от 6 декабря 1999 г. № А26-2352/99-02-05/12).

Дополнительно хотелось бы обратить внимание на то, что относительно взыскания налога с налогового агента судебная практика нижестоящих судов также складывается в пользу рассматриваемой ситуации, на основании того, что п. 1 ст. 46 НК РФ говорит о взыскании налога.

Взыскание же с налогового агента суммы, эквивалентной сумме не удержанного с иностранной организации налога, является мерой ответственности (санкцией). Следовательно, в п. 1 ст. 46 НК РФ речь идет о взыскании налога, удержанного с налогоплательщика, но не перечисленного в соответствующий бюджет. Поскольку НК РФ и иные акты законодательства о налогах и сборах не устанавливают ответственность в виде стопроцентной санкции за неуплату налога при отсутствии выплаты денежных средств, то сумма неуплаченного налога с налогового агента не взыскивается (см. постановление ФАС ВСО от 24 сентября 2002 г. № А78-2049/02-С2-24/67-Ф02-2761/02-С1; постановления ФАС СЗО от 26 августа 2002 г. № А56-4126/02, от 1 июля 2002 г. № А26-389/02-02-03/19).

В этом случае согласно подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ российское отделение иностранной компании обязано в месячный срок сообщить в налоговый орган о неуплате налога и причинах его неуплаты (отсутствие выплачиваемых средств), а также о размере дохода и неуплаченного налога.

При этом в случае невыполнения такой обязанности российское отделение может быть привлечено к налоговой ответственности по ст. 126 НК РФ в размере 200 рублей за непредставленное сообщение о неуплате. **AG**

## Учебное пособие для подготовки к сдаче квалификационного экзамена лицами, претендующими на присвоение статуса адвоката

Ответственные редакторы:

**Д.П. Баранов, С.М. Лях,**

**И.П. Зиновьев, Т.С. Яценко.**

**Ростов-на-Дону : ТС-Полиграфия, 2011.**

Учебное пособие подготовлено авторским коллективом юридического факультета Южного федерального университета (ЮФУ) и Адвокатской палаты Ростовской области исходя из перечня вопросов для включения в экзаменационные билеты при приеме квалификационного экзамена, утвержденного решени-

## КНИЖНАЯ ПОЛКА

ем Совета Федеральной палаты адвокатов РФ от 30 ноября 2010 г. и применяющегося с 1 марта 2011 г.

Издание представляет собой сборник статей, каждая из которых посвящена соответствующему экзаменационному вопросу. Ответы на эти вопросы учитывают состояние правовой доктрины, действующего законодательства и правоприменительной практики по состоянию на 1 июня 2011 г. В конце каждой статьи или блока статей, объединенных общей тематикой, приводится рекомендуемый для изучения перечень нормативных актов, материалов обобщений судебной практики и специальной литературы.

Данная работа будет полезна не только претендентам на приобретение статуса адвоката, но и практикующим адвокатам и юристам как пособие, отражающее современное состояние правового регулирования многих из наиболее значимых общественных отношений в рамках различных отраслей российского права.

